

ESTUDO SOBRE A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM EMPRESAS COM SERVIÇOS CONTÁBEIS TERCEIRIZADOS

Nilson Dauzacker¹

RESUMO: Este Artigo tem por objetivo estudar a aplicabilidade dos recursos da Contabilidade Gerencial em empresas com serviços contábeis terceirizados. Para tanto foi escolhido o município de Sinop, que reúne as condições necessárias para o estudo. Esse município, hoje, dispõe de economia emergente, impulsionada por 711 indústrias, dentre as quais 460 madeireiras, 03 frigoríficos, 37 fábricas de móveis, 1.643 estabelecimentos comerciais e prestadores de serviços e uma agricultura diversificada, onde se destacam as culturas de arroz, soja, milho e algodão.

Palavras-chave: *Controles, Terceirização de Contabilidade, Contabilidade Gerencial.*

I. Introdução

A contabilidade como ciência, relacionada à área econômica, está embrionariamente correlacionada com a antiga prática da troca; hoje o comércio, a indústria, a intermediação e os serviços, exigindo a criação e aplicação de formas específicas de registro e, posteriormente, o aperfeiçoamento, a extensão e a combinação entre estas formas para permitir que as práticas da informação econômica, com seus conceitos de controle, administração e segurança, dêem maior confiabilidade aos empreendimentos. Por razões de ordem administrativa, é instrumento que permite o controle e mensuração no resguardo e solução dos conflitos decorrentes da contraposição dos interesses envolvidos entre fornecedores, financiadores, governos etc. e por razões de ordem técnica, elemento fundamental na preservação da ordem econômica e social.

¹ Contador, Professor Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da UFMT e Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais.

REVISTA DE ESTUDOS SOCIAIS	Ano 4	n. 7	2002	77-95
----------------------------	-------	------	------	-------

II. Contabilidade Gerencial e Contabilidade Terceirizada

No que tange à Contabilidade Gerencial, identificam-se os tipos de informação de natureza econômico-financeira, visualizados através do seu potencial, em todos os seus aspectos e instrumentos para uso pela administração das empresas com os serviços contábeis terceirizados no processo de tomada de decisão, como forma de otimizar seus resultados e recursos financeiros.

A contabilidade gerencial, conforme Iudícibus (1995:21):

..... num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se `encaixem' de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Logo, não se constitui em mero conjunto de procedimentos fora do alcance das empresas que terceirizam seus serviços contábeis, havendo então condições de se adotar os conceitos e a prática da contabilidade gerencial na dinâmica dessas empresas, num contexto de estreita parceria entre empresas prestadoras de serviços contábeis e seus clientes.

II.1. Desenvolvimento do Controle Gerencial

O surgimento e desenvolvimento de sub-ramos, métodos e práticas vinculados à contabilidade estão diretamente relacionados com o desenvolvimento dos antigos sistemas de contabilidade utilizados pelas entidades empresariais.

Na segunda metade do século XVIII, a Revolução Industrial que começou na Inglaterra (Oliveira, 1998) exerceu profunda influência no desenvolvimento dos métodos de produção e controle. A fabricação de produtos, baseada nos métodos convencionais, tornou-se insuficiente para atender a demanda, provocando, em consequência, modificações decorrentes de novas técnicas. Surgiu a economia de escala e os grandes investimentos para o processo de produção, incentivando as invenções, tais como a máquina de fiar e a máquina a vapor. Maior racionalidade e eficiência da produção foram estabelecidas como meta que, para atingir seus objetivos, passou a dominar técnicas mais próximas da ciência.

O artesão passou a dispor de recursos mecânicos para realizar seu trabalho, visando o aumento da produtividade e, conseqüentemente, a redução dos custos, trazendo a necessidade de se aperfeiçoar os métodos de seu controle.

II.2. A Necessidade de Controle Gerencial

No Brasil as entidades empresariais estavam, até a década de 80, acostumadas a contexto social relativamente estável, com reserva de mercado em alguns segmentos, dentre estes a informática, rentabilidade assegurada e sem necessidade de controle muito formalizado.

A informação gerencial não tinha necessidade de ser ágil. A inflação, em sua ação nos preços e custos era tolerante e encorajava a ineficiência – esta era repassada aos consumidores dentro de preços mais altos e a tolerância era manifesta pela situação de mercado que não tinha outra escolha senão aceitar os aumentos de preços.

Segundo Brimson (1996:45), ao abordar os conceitos da contabilidade por atividades:

... o reflexo do desenvolvimento industrial observado no Japão trouxe ao mundo novos conceitos de gestão, novos métodos de produção em parcerias, tais como “just in time”, que através de um esforço conjugado de planejamento estratégico envolveu marketing, contabilidade, engenharia e produção.

A partir da década de 90, com a abertura do mercado brasileiro para os produtos estrangeiros, ocorreram mudanças significativas: as reservas de mercado declinaram e as entidades empresariais foram envolvidas por contexto mais aberto, dinâmico e competitivo. Isto levou as empresas no Brasil a olharem para dentro de si, e que, por uma questão de sobrevivência, mudaram e adotaram as novas filosofias de trabalho, criando conseqüentemente, novas perspectivas do que se podia esperar para os usuários da informação contábil.

A resposta natural às necessidades dos usuários da informação contábil veio na forma da contabilidade gerencial com os custos e outros sistemas e métodos tais como a Contabilidade por Atividades, Gestão Estratégica de Custos (ABC) e Sistema de Gerenciamento Econômico –

GECON. Nestes sistemas e métodos surgiram indicadores para mostrar a eficiência na utilização da mão-de-obra, matéria-prima e outros materiais para a produção dos bens de consumo e expuseram a ineficácia da tentativa de se agregar custos indiretos ao valor do produto.

Entende-se então por gerenciamento contábil o conhecimento e o domínio da realidade, comparando o que é com o que deveria ser, levantando, com a maior eficiência possível, as divergências existentes, bem como suas origens, para tomar as devidas providências saneadoras.

II.3. Contabilidade Gerencial e Sistema de Informação

A contabilidade gerencial deve ser estruturada de maneira que permita aos usuários acompanhar com facilidade os trabalhos desenvolvidos. As facilidades proporcionadas pelos instrumentos de informática são fundamentais para esse trabalho, porque contam com recursos valiosos para o acompanhamento das contas, além de gerarem relatórios que auxiliam nas análises subseqüentes.

As rotinas de sistema de contabilidade gerencial podem ser desdobradas em quatro subsistemas: Contabilidade Financeira, Controle de Ativos, Direitos e Obrigações, Controle de Custos e Orçamento.

II.4. Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos foi desenvolvida basicamente para ser aplicada nas empresas industriais. Enfatizando prioritariamente, o controle dos custos de produção, com enfoque especial sobre as várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira e na sua análise, colocados numa perspectiva mais dinâmica, com detalhamento mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada para o usuário interno, Matz (1976:19) define custos:

A Contabilidade de custos, instrumento da Administração, é parte integrante do processo administrativo, que proporciona à Administração registros dos custos dos produtos, operações ou funções e compara os custos reais e as despesas com os orçamentos e padrões determinados. Também provê dados para

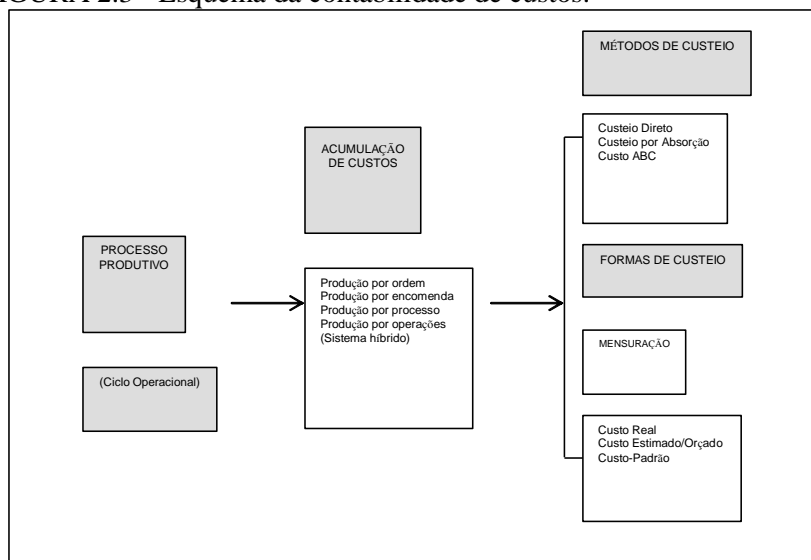
estudos de custos especiais que envolvem escolhas alternativas com relação aos produtos, operações e funções, assistindo, dessa forma, a administração em suas decisões com respeito às políticas de vendas, métodos de produção, procedimentos de compras, planos financeiros e estrutura do capital.

Em sua forma mais elementar, conceituam-se custos como os gastos ocorridos no processo de fabricação de um produto, onde a mesma pode aplicar técnicas de apuração e análise dos custos industriais. Há uma estreita relação entre a contabilidade gerencial e a contabilidade de custos, principalmente com o advento de novas tecnologias para apuração e redução destes, tais como o custeio baseado em atividades (ABC) e controle da qualidade do produto (TCQ).

II.4.1. Acumulação e Métodos de Custeamento

Pode-se apresentar o esquema geral de contabilidade de custos em três segmentos básicos, conforme mostra a figura 2.3:

FIGURA 2.3 - Esquema da contabilidade de custos.



Adaptado pelo autor de PADOVEZE, Clóvis Luís, *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas. 1997. p. 217.

II.4.2. Custeio Baseado em Atividades – ABC

Evidencia-se este sistema por tratar-se de nova forma de custeio da produção. Registros históricos mostram que o ABC (*Activity Based Cost*) já era usado na década de 60. É consenso, entre alguns autores, que já era conhecido e usado para avaliação da produção entre final de 1800 e início de 1900. Segundo Nakagawa (1994: 41) pode-se considerar o método RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), criado pelos alemães durante a 2ª Guerra Mundial, como precursor do ABC.

O ABC evidencia as atividades como objetos de custo e utiliza o custo dessas atividades como base de atribuição de custos aos produtos ou serviços, utilizando o conceito de direcionadores de custo para definir o número de centros de custos indiretos a serem utilizados e o critério de alocação mais adequado para cada um desses centros.

II.4.2.1 – Pressupostos do ABC

O método ABC assume como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades e não pelos produtos fabricados. Os produtos surgem como consequência das atividades necessárias para fabricá-los e como forma de se atender a necessidades e expectativas dos clientes.

O modelo ABC incorpora a análise de atividades, não só no nível de cada departamento considerado individualmente, como também no nível das relações interdepartamentais dessas atividades (*cross functional analysis*).

II.5. Sistema de Gestão Econômica (GECON)

No final da década de 70, as mudanças no cenário empresarial, caracterizadas pelo desenvolvimento e aumento da competitividade entre as empresas, provocaram a necessidade da criação de sistema de gestão empresarial que pudesse contribuir para a melhoria do processo de tomada de decisões pelos administradores. Observava-se que a contabilidade financeira, baseada em princípios e mais voltada para informações aos usuários externos, não fornecia elementos suficientes e

os sistemas de custo, então existentes, permitiam informações que pouco ajudavam os usuários internos no processo de tomada de decisões.

O professor Armando Catelli, do Departamento de Contabilidade da FEA/USP, com larga experiência em empresas, onde atuou como diretor, *controller* e consultor, tendo em vista estas mudanças, previu e ajudou a construir o sistema GECON que, dentro da lógica do processo decisório, pudesse fornecer as informações requeridas pelos administradores.

O sistema GECON, como modelo gerencial voltado à administração por resultados, abrange a necessidade dos administradores que buscam a eficiência e a eficácia empresarial, oferecendo a informação precisa e oportuna. Sob a ótica da necessidade das empresas de grande porte de enfrentar seus desafios, o sistema aborda a implementação de metodologias/tecnologias adequadas nos diversos subsistemas do ambiente empresarial. Partindo dos módulos, tais como planejamento, simulações e realizado, o sistema procura estimular a competência das pessoas para atingir os objetivos da empresa.

II.5.1 - O Modelo de Gestão

Holanda (1995) dá a seguinte definição de sistema: *Conjunto de partes coordenadas entre si, ou ainda, combinação de partes de modo que concorram para um certo resultado*. Nakagawa (1993:37) conceitua modelo ... *como qualquer representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais*.

Pode ser inferido desses conceitos, que uma empresa é um sistema composto de partes independentes que interagem, formando corpo único. O GECON, estruturado sob a ótica sistêmica da empresa, é modelo gerencial de vanguarda, contemplando o sistema operacional e o sistema de informações. Sob este enfoque, a empresa pode ser vista como conjunto de procedimentos para a transformação de recursos em produtos e serviços, compostos de diversos procedimentos de menor envergadura, porém interdependentes e que representam suas atividades.

II.5.1.1 Variação Patrimonial, Valor Adicionado e Resultado Econômico

O modelo do sistema GECON divide a empresa em “centros de resultado” ou de “responsabilidade”, diferente do modelo tradicional de gerenciamento, que divide a parte produtiva da empresa em “centros de custos”. No sistema GECON cada atividade é tratada como negócio particular, medindo sua operacionalidade, o emprego de recursos financeiros e os resultados econômicos obtidos, através da mensuração da produção pelos seus valores à vista.

O conceito de “centros de resultados”, defendidos pelo GECON, considera que as atividades não apenas absorvem custos, como também geram receitas, razão pela qual devem ser adequadamente mensuradas, pois a riqueza da empresa aumenta ou diminui à medida que o mercado atribui maior ou menor valor aos seus ativos e seus ativos aumentam à medida que seus resultados são positivos.

Neste modelo de gestão, a maneira de agir da empresa é determinante para o seu bom desempenho. Seus princípios devem estar refletidos no sistema de informação, assim possibilita a avaliação justa e correta dos gestores. É imperativa a clarificação deste modelo pela adoção de procedimentos que facilitem a sua execução:

- ✓ Evidenciação das crenças e valores;
- ✓ Formalização do modelo de gestão;
- ✓ Avaliação e adaptabilidade do modelo de gestão às mudanças ambientais.

II.5.1.2. Acumulação

Esse modelo consiste na forma de acumulação das transações que se desdobram em duas funções básicas:

- a. *Inserção de dados* das transações de forma organizada (devem estar coerentes e consistentes com os sistemas de informações envolvidos);
- b. *Armazenamento de dados*, identificados a partir do momento em que a transação é reconhecida, classificada e registrada.

Da segunda função decorrem cinco agentes acumuladores básicos: Evento, Conta, Unidade causadora, Objeto e Tempo.

QUADRO 2.1 A acumulação de resultados

$$EM = \sum T = E \rightarrow \sum E = A \rightarrow \sum A = D \rightarrow \sum D$$

onde: EM = Empresa

T = Transação

E = Evento

A = Atividade

D = Departamento

O Quadro 2.1, conforme Catelli (1999:360) ilustra que a partir destes agentes, a acumulação de resultado é realizada evidenciando o resultado econômico. O resultado econômico da empresa (soma das contribuições dos diversos departamentos de uma empresa) é formado pela soma das margens de contribuição das transações de um evento, que forma a margem de contribuição do evento; a soma das margens de contribuição dos diversos eventos que ocorrem numa atividade forma sua contribuição; e a soma das contribuições das atividades de um departamento forma a contribuição do departamento.

III. Contabilidade Gerencial para Empresa com a Contabilidade Financeira Terceirizada

III.1 – Técnica Utilizada na Pesquisa de Campo

A pesquisa de campo foi feita com o uso de questionário aplicado nas empresas prestadoras de serviços contábeis, representadas por seus dirigentes que são profissionais da contabilidade, com escolaridade de nível médio e superior, tendo, por conseguinte, plenas condições para respondê-lo.

Contendo 31 questões, de 2 a 5 alternativas de respostas, o questionário preenchido permite traçar tanto o perfil das empresas prestadoras de serviços contábeis no município quanto o perfil das empresas clientes, bem como sobre as informações contábeis produzidas e utilizadas naquele ambiente.

Para obter as respostas do cadastro contendo 30 empresas prestadoras de serviços contábeis foram distribuídos os formulários através de visitas “*in loco*” e posteriormente recolhidos, obtendo-se respostas de 20 empresas prestadoras de serviços contábeis, correspondendo a 67% do universo daquelas entidades.

A técnica de distribuição e recolhimento pessoal foi possível em virtude do pequeno número (30) de EPSC² a serem visitadas e a maioria de seus dirigentes terem entendido que estariam contribuindo para a perspectiva de desenvolvimento de suas atividades, bem como para o ensino. Lamenta-se o não retorno de 33% das respostas, mas é-se muito grato àqueles que contribuíram com o retorno das respostas. As respostas ensejaram entrevista mais ampla com os dirigentes das EPSC, cujo teor do comentário está na análise deste item.

III.2. Apuração e Análise dos Dados Coletados

Os resultados, a seguir apresentados, considerando o número de respostas obtidas, representam apenas uma percepção do que ocorre na região, no que tange à utilização plena das informações contábeis, não sendo estas ou aquelas posições consideradas definitivas.

III.2.1. Perfil das EPSC pesquisadas

A seguir, mostra-se o perfil das EPSC, pesquisado de modo a comprovar que é possível aplicar as técnicas de Contabilidade Gerencial naquele ambiente:

- a. O número de dirigentes das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis que responderam ao questionário, no município de Sinop é composto por 57% de Técnicos em Contabilidade (nível médio) e 43% de Contadores (nível superior);
- b. Os empregados das EPSC estão distribuídos, para atenderem os clientes: 36% para manterem a regularidade dos registros contábeis, classificando, escriturando, conciliando e emitindo relatórios; 64% na área administrativa e fiscal, para manter a

² EPSC - abreviatura de Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis.

- regularidade dos registros e direitos trabalhistas dos empregados das empresas clientes e a regularidade do registro, apuração e recolhimento de tributos;
- c. As 20 EPSC pesquisadas, para gerar informações contábeis, administrativas e fiscais, possuem um total de 119 microcomputadores, sendo que, em 30% delas os aparelhos não estão equipados com sistemas integrados e em 70% os aparelhos estão equipados com sistemas integrados;
 - d. Na questão sobre os sistemas integrados de informações contábeis, os dirigentes das 20 EPSC manifestaram-se: 15% não dispõem de sistema integrado, trabalham com módulos independentes, contudo acham que é conveniente implantá-lo; 25% dispõem de SI, mas usam-no parcialmente; 35% dispõem de SI e o usam integralmente; e 15% dispõem de SI, utilizam-no integralmente e estão se preparando para ampliá-lo para outras atividades correlatas. Durante as entrevistas, informaram que essa ampliação se refere às informações gerenciais, tais como, análise de balanços, e custos;
 - e. Nesta questão foi solicitada a opinião dos dirigentes das EPSC quanto à validade ou não de suas empresas investirem em sistemas para ampliarem o benefício das informações aos usuários, incluindo um sistema de Contabilidade Gerencial. 80% dos dirigentes acham que não há necessidade e 20% opinam que estas empresas devem também se preparar para o futuro, incluindo a Contabilidade Gerencial;
 - f. Dos 80% que responderam NÃO no item anterior, 16 dirigentes de EPSC justificaram a negativa: 13% deles dizem que não têm estrutura adequada; outros 13% dizem que não o fariam porque os custos aumentam e nem todos os clientes dão o retorno esperado em termos financeiros e de interesse; e o restante 74% justifica afirmando que a análise de balanços é costumeiramente efetuada pelas instituições financeiras.
 - g. Quanto aos 20% que deram resposta SIM, foram unânimes, evidenciando os esforços que estão fazendo para adequar a oferta de relatórios que contemplem a Contabilidade Gerencial, posto que a modernização forçada pela globalização atinge a todos, inclusive os empresários da contabilidade. Na opinião

desses empresários, a modernização exige que se explore a contabilidade ao máximo, no intuito de manter os usuários dos relatórios contábeis, satisfeitos. Sobre o assunto tratado neste item teremos mais considerações no tópico III.2.4.

- h. Dos 30 (trinta) profissionais de contabilidade, componentes das EPSC, que retornaram os formulários preenchidos, apontaram a seguinte situação quanto a seu conhecimento dos diversos sistemas e métodos de administração em que se utilizam os preceitos e procedimentos contábeis constantes na Tabela 1:

TABELA 1: Conhecimento de Sistemas e Métodos de Administração

Sistemas e Métodos	Respostas
Sistema de Contabilidade Gerencial tradicional	13 conhecem
Sistema de Contabilidade por Atividades	Ninguém conhece
Sistema de Gerenciamento Econômico – GECON	Ninguém conhece
Métodos de custeio tradicional – Direto; Absorção.	13 conhecem
Gestão Estratégica de Custos (Custo Baseado em Atividades – ABC)	2 conhecem
Análise de Balanços tradicional	30 conhecem
Valor Econômico Agregado – EVA	Ninguém conhece
Demonstração do Valor Adicionado	Ninguém conhece

III.2.2. Perfil das Empresas Clientes das EPSCS

Considera-se muito importante o perfil das empresas clientes, grandes ou pequenas, para a evolução e aperfeiçoamento das condições de atendimento às suas necessidades, face à peculiaridade da região, anteriormente descrita. O conceito de empresa grande neste contexto não guarda semelhança com o conceito de classificação para as grandes empresas em que se consideram as faixas de faturamento em milhões de dólares. Como empresas que não dispõem de departamento de contabilidade, mas dependem de terceiros para gerar as informações contábeis, poderiam ser consideradas pequenas, valendo o conceito de

grande, neste caso, porque são bem maiores do que no início da história da região.

- a. As 20 EPSC mostraram que atendem 1.407 clientes, onde 77% são representados por empresas individuais, 22% compõem-se de sociedades por responsabilidade limitada e 1% de sociedades por ações;
- b. Quanto ao ramo de atividades, os 1.407 clientes das EPSC assim se compõem: 57% são empresas comerciais; 25% são empresas industriais e agropecuárias; 16% são prestadoras de serviços e 2% compõem outras atividades;
- c. No enquadramento da Receita Federal, para critérios de tributação, os clientes das 20 EPSC compõem-se de: 71% estão enquadrados no SIMPLES; 21% estão enquadrados no Lucro Presumido; 5% estão enquadrados no Lucro Arbitrado e 3% estão enquadrados no Lucro Real.
- d. Quanto aos métodos adotados para a avaliação dos estoques nas empresas clientes, as comerciais e de outras atividades, tem-se o seguinte quadro: 98% das empresas têm seus estoques avaliados pelo método do Inventário Periódico e 2% pelo método do Inventário Permanente;
- e. A avaliação dos estoques nas empresas industriais e agropecuárias, nos clientes das EPSC pesquisadas, mostra que: 89% avaliam seus estoques pelo método do Inventário Periódico; 10% usam o método do Inventário Permanente e 1% avaliam seus estoques pelos critérios do Regulamento do Imposto de Renda – RIR, ou seja, para os Produtos Acabados – 70% do maior preço de venda e para os Produtos em Elaboração – 80% do valor encontrado para os PAs, ou ainda, 150% do valor da matéria-prima utilizada;
- f. Tem-se o seguinte quadro dentre os clientes das EPSC que dispõem de recursos informatizados: 59% não dispõem de microcomputador; 24% dispõem de 1 (um) microcomputador; 14% dispõem de mais de dois aparelhos e 3% dispõem de mais de dois equipados com os recursos de rede;
- g. Das empresas clientes com maior volume de faturamento, de R\$ 1.000.000,00 até R\$ 20.000.000,00 anuais, foram

encontradas 6%. As empresas contadas com faturamento até R\$ 10.000,00, representando 9%, referem-se àquelas em início de atividades e associações e/ou outras.

III.2.3. Considerações sobre o Resultado da Pesquisa de Campo

A pesquisa de campo efetuada junto às empresas prestadoras de serviços contábeis da região de Sinop levou às seguintes percepções:

- a. A maior parte das empresas clientes é composta por empresas individuais. As empresas, cujas sociedades são representadas pelas de responsabilidade limitada e sociedades por ações, são em menor número, contudo não podem ser ignoradas;
- b. Um quarto das empresas clientes é composto de empresas industriais e agropecuárias;
- c. A maior parte das empresas clientes industriais utiliza o método de inventário periódico para avaliar seus estoques;
- d. Um pequeno número de empresas clientes está enquadrado no critério de tributação pelo Lucro Real e uma parte significativa no critério do Lucro Presumido;
- e. As EPSC e empresas clientes têm excelente suporte de informática;
- f. Existem EPSC e empresas clientes interessadas na ampliação dos sistemas de informação, como a Contabilidade Gerencial.

III.2.4. Considerações sobre os Métodos de Avaliação dos Estoques nas Empresas Clientes Industriais

Na maioria das empresas clientes industriais, em que a avaliação do estoque final de matéria-prima, bem como de outros materiais diretos, é feita pelo método do Inventário Periódico, a valoração é aplicada pelo valor de mercado, utilizando, dentre estes, o menor. O valor do custo dos materiais aplicados na produção (**CMA**) é determinado pela fórmula convencional para inventário periódico: ***CMA = Estoque Inicial + Compras – Estoque Final.***

A valoração dos estoques de produtos acabados e em elaboração é determinada com a utilização do prescrito no artigo 296 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda):

- Produtos Acabados – inciso I: 70% do maior preço de venda praticado durante o exercício financeiro;
- Produtos em Elaboração – inciso I – os de materiais em processo, por uma vez e meia o maior custo das matérias-primas adquiridas no período da apuração.
- O valor do custo do produto e/ou mercadorias vendidos (**CPV**) também é determinado pela fórmula convencional:
CPV = Estoque Inicial + Produção/Compras – Estoque Final.

Os sistemas de informações administrativas e contábeis se concentram, basicamente, nas empresas prestadoras de serviços contábeis. No processo decisório corriqueiro (dia-a-dia) são utilizados os dados dos relatórios consolidados nas EPSC, estritamente sob os aspectos formais, assim, de imediato, os empresários não detêm o controle das informações do seu próprio negócio. Neste contexto, os serviços prestados pelas EPSC estão voltados para atender somente a escrituração e registro da contabilidade financeira, contabilidade fiscal e folha de pagamentos – o desenvolvimento de trabalhos nas áreas de abrangência da ciência contábil, como custos, quando feito, é executado de forma elementar e não integrada.

Em princípio, um sistema contábil comum deve exercer controle completo sobre a composição do patrimônio, em seus valores ativos e passivos e de resultado a qualquer tempo. Contudo, certos aspectos, como custos de produção e de setores e o controle orçamentário, não têm sido considerados parte desse sistema. Mesmo nas EPSC bem estruturadas, dispondo de microcomputadores com sistemas integrados em rede, as informações restringem-se àquelas meramente formais. Seus sistemas contábeis de informação, que emitem informação histórica, permitem apenas analisar o que aconteceu, possibilitando, no entanto, controle posterior.

A partir da existência de sistema contábil de informação que coleta e seleciona os aspectos mais relevantes, pode-se avaliar o comportamento de cada responsável, posto que o sistema de informação quando utiliza

informação preditiva, antecipa o que pode acontecer e adapta o processo de decisão em função desses resultados, assim como permite controle antecipado da atuação. Logo, um sistema de informação, que integra as várias funções e especialidades da contabilidade, pode exercer papel preponderante no apoio à administração no planejamento e controle empresarial.

Na entrevista complementar com os dirigentes das EPSC, que responderam *SIM* na questão: *As empresas devem acompanhar a modernização?*, verificou-se que essas empresas, ampliando o leque de informações geradas pela contabilidade financeira, integrada às operações comuns, podem, além das atividades típicas formais, dar aos seus clientes um produto diferenciado no mercado, contendo informações até então não obtidas e disponibilizáveis para utilização em tempo útil. Para se atingir esse objetivo, se dispuseram investir na obtenção de recursos necessários, otimizando, desse modo, o atendimento aos seus clientes. A criação desta nova função administrativa afeta diretamente a relação entre as EPSC e os clientes, que, por oportuno, é o objeto deste estudo, considerando as diversas funções da contabilidade.

IV. Comentários Finais

Neste Artigo abordou-se que a Contabilidade Gerencial pode ter suas técnicas e procedimentos aplicados em qualquer ambiente. Para tanto, foi utilizada a metodologia de pesquisa como forma de comprovar a validade dos conceitos apresentados.

Assim, procurou-se dar ênfase à necessidade de uso da contabilidade, em todas as suas formas, como elemento de informação para facilitar o controle e a administração do patrimônio das entidades. Tencionou-se, também, pela exposição de um pouco da história da contabilidade, mostrar que esta, com seus atos e fatos, sempre foi útil no controle do patrimônio.

Conceitos tais como, *contabilidade é um mal necessário*, *contabilidade só é útil ao fisco*, *o sistema de custos está obsoleto*, estão se instalando no ambiente dos usuários das informações contábeis; contudo, a realidade tem se mostrado diferente: fora do contexto contábil, a boa

administração não tem condições de sobrevivência, mesmo que esta contabilidade se atenha apenas ao registro de entradas e saídas do caixa.

Tendo a contabilidade financeira como objetivo do controle do patrimônio através das informações geradas, foi inferido que a contabilidade gerencial tem como objetivo este mesmo controle em caráter ampliado, seja quanto à tempestividade, seja quanto à coerência destas informações sedimentadas na sua integração, todas direcionadas para administrar a variação patrimonial.

Com relação à contabilidade gerencial como ramo da ciência contábil, desde o sistema tradicional até aqueles que apresentam nova dimensão administrativa, embora usados apenas nas grandes empresas, são instrumentos de eficácia comprovada à disposição da administração das entidades empresariais de qualquer porte, desde que, obviamente, atendam os interesses do usuário.

A pesquisa foi utilizada para se conhecer o perfil das empresas prestadoras de serviços contábeis e seus clientes e utilizada para mostrar os conceitos práticos da contabilidade gerencial no que tange à sua utilização por empresas que, até então, julgavam não ter condições de realizá-la. Entende-se que a implantação e o desenvolvimento de técnicas contábeis voltadas ao controle gerencial em parceria entre empresário da contabilidade e seus clientes seriam bastante proveitosas.

Com essa parceria e com o desenvolvimento da contabilidade gerencial, a empresa prestadora de serviços contábeis e a empresa cliente, fixando as rotinas específicas e com o poderoso suporte proporcionado pela informática, poderão acompanhar com maior facilidade as diversas operações desenvolvidas em suas respectivas áreas, transformando essas rotinas em informações, ainda inexistentes. Isso pode ser conseguido por meio de disponibilização das informações em terminais “*on line*”, com a elaboração de relatórios minuciosos, de gráficos comparativos que devem ser de fácil leitura e compreensão e, o que é bastante significativo, sem necessidade de contratar reforços humanos.

Sob o foco da pesquisa realizada entre as EPSC, onde se abordou o conhecimento sobre os sistemas e métodos e se verificou total desconhecimento quanto às atividades: Sistema de Contabilidade por Atividades, Sistema de Gerenciamento Econômico (GECON), Valor

Econômico Agregado (EVA) e Demonstração do Valor Adicionado (DVA), sugeriu-se às Instituições de Ensino Superior situadas no Estado de Mato Grosso a adequação das respectivas grades curriculares, inserindo matérias que incorporem inovações no ambiente contábil. As disciplinas que poderão ser complementadas são: *Contabilidade Gerencial e Controladoria*.

V. Referências Bibliográficas

BRIMSON, James A. *Contabilidade por Atividades – Uma Abordagem de Custeio Baseada em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

FIPECAFI.): Iudicibus, Sérgio (Coord). *Manual de Contabilidade das S/A*. São Paulo: Atlas. 4. ed. 1995.

_____. Catelli, Armando (Coord). *Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio de Loureiro. *Sistemas de Informações Contábil/Financeiros*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GOMES, Josir Simeone e SALAS, Joan M. Amat. *Controle de Gestão – Uma Abordagem Contextual e Organizacional*. São Paulo: Atlas, 1997.

HOLANDA, Aurélio, Buarque. *Dicionário da Língua Portuguesa*. 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA, Michael F. Van. *Teoria da Contabilidade*. Trad. 5. ed. americana. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREEN et alii. *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: LTC. 9. ed. 2000.

IFRAH, Georges. *História Universal dos Algarismos*. 2. impr. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

IUDÍCIBUS, Sergio de e MARION, José Carlos. *Contabilidade Comercial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996.

- MATZ, Adolph et alli. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1976.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC – Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, Edson. *Contabilidade Informatizada – Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, Luís Martins de. *Controladoria – Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Futura, 1998.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial – um Enfoque em Sistema de Informação Contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHMIDT, Paulo. *História do Pensamento Contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.